

《個人研究（2012年度～2013年度）》

継続企業の前提についての監査の本質と監査上の問題点

長 吉 真 一*

Consideration of The Nature in a Financial Statement Audit over The Going Concern

Nagayoshi Shinichi

【目次】

第1節 はじめに

第2節 財務諸表監査の変容と継続企業の前提についての監査の重要性

（1）財務諸表監査の変容

（2）継続企業の前提についての監査の重要性

第3節 継続企業の前提についての監査

（1）継続企業の前提に関する監査のあり方

（2）継続企業の前提に関する監査人の検討

（3）継続企業の前提についての監査人の検討における問題点

第4節 財務諸表監査における保証の範囲

（1）財務諸表監査の監査意見

（2）継続企業の前提に関する監査意見

第5節 むすび

【引用文献】

第1節 はじめに

わが国においては、昭和32年（1957年）にいわゆる正規の財務諸表監査がはじまって以来、約50年強にわたって法律に基づく制度としての財務諸表監査が実施されてきた。この間、二度にわたる苦い歴史¹があったが、財務諸表監査制度は、財務諸表に示された財務情報を検証する社会システムとして、証券・資本市場において重要な役割を果たしてきた。

* 会計専門職研究科教授

しかし、今日では、かかる社会システムとしての財務諸表監査が従来の財務諸表監査とは異なり、内容が変化してきているのではないかという議論がある。この議論は、たとえば、経営者や従業員による「不正に対する監査」、「継続企業の前提についての監査」、および「内部統制に関する監査」をめぐる議論にあらわれている²。

このうち継続企業の前提についての監査は、財務諸表監査の監査人が被監査会社の事業継続能力、すなわち被監査会社が継続企業の前提（Going Concern, GC）を充足しているかどうかについて検討するものである。この監査は、アメリカではアメリカ公認会計士協会（The American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）の監査基準書（Statement on Auditing Standards, SAS）第34号「継続企業の前提に疑問が生じたときの監査人の考察」（AICPA〔1981〕）やこれを受けたSAS第59号「継続企業の前提に関する監査人の検討」（AICPA〔1988〕）によって制度化され³、その後国際監査基準にも取り入れられて、世界の潮流になった。そして、わが国においては平成14年の監査基準の改訂で導入された。しかし、この平成14年改訂監査基準（企業会計審議会〔2002〕）には、監査人が実施すべき継続企業の前提の監査について内容の異なる規定がみられる。

そこで本稿では、企業会計審議会〔2002〕で導入された継続企業の前提の監査の内容を概観したうえで、企業会計審議会〔2002〕が監査人に対してどのような監査を要求しているのかについて検討し、企業会計審議会〔2002〕にふくまれる規定の矛盾を明らかにする。

まず第2節で、財務諸表監査に継続企業の前提についての監査が導入されたことにより、監査自体が変容したことを明らかにする。第3節では、企業会計審議会〔2002〕が設定した継続企業の前提についての監査のあり方と監査人の検討の内容およびその問題点について検討する。第4節では、監査人が行う財務諸表監査における保証の範囲について、通常の財務諸表監査と継続企業の前提についての監査を検討する。そして、以上を踏まえて、監査人が継続企業の前提について監査を行うことにより、監査・保証業務の新たな展開に向けて財務諸表監査が変容してきていることを明らかにする。

第2節 財務諸表監査の変容と継続企業の前提についての監査の重要性

（1）財務諸表監査の変容

今日の財務諸表監査は、従来の監査のように財務諸表に記載された財務情報の検証だけにとどまる

1 一度目は、東京オリンピック終了直後の昭和40年代に入ってから発生した日本特殊鋼、サンウェーブ工業、日本繊維工業、山陽特殊製鋼という日本を代表する市場第一部上場会社の粉飾決算の続出である。二度目は、昭和45年から昭和54年にかけて発生した興人、不二サッシ工業、不二サッシ販売、大光相互銀行等の粉飾決算である。これらの事件においては、公認会計士が粉飾決算に加担したり、故意にこれを見逃したりしたため、その責任が追及された。これらの事件の内容と大蔵省（当時）および日本公認会計士協会の対応については、長吉〔2014〕pp.24-28を参照されたい。

2 こうした議論の内容や意義、ならびに、不正に対する監査、継続企業の前提についての監査、および内部統制監査とかかる議論との関係については、長吉〔2013〕pp.225-248を参照されたい。

3 SAS第34号やSAS第59号の内容については、長吉〔1997〕pp.6-9を参照されたい。

ものではなく、さまざまなものを対象にしている。たとえば、AICPA は監査人が行う業務として次の7つの業務を提唱している。

- 合意された手続の実施業務 (Agreed-Upon Procedures Engagements) (AICPA [2013] AT201)
- 財務予測と見積り (Financial Forecasts and Projections) (AICPA [2013] AT301)
- 見積り財務情報に関する報告 (Reporting on Pro Forma Financial Information) (AICPA [2013] AT401)
- 財務諸表監査に統合された財務報告に関する内部統制の検証 (An Examination of an Entity's Internal Control Over Financial Reporting That is Integrated With an Audit of Its Financial Statements) (AICPA [2013] AT501)
- コンプライアンスの遵守に関する保証業務 (Compliance Attestation) (AICPA [2013] AT 601)
- 経営者との討議と分析⁴ (Management's Discussion and Analysis) (AICPA [2013] AT 701)
- サービス組織の統制に関する報告業務 (Reporting on Controls at a Service Organization) (AICPA [2013] AT801)

また、国際会計士連盟 (International Federation of Accountants, IFAC) は、次の3つの業務を提唱している。

- 歴史的財務情報に対する監査・レビュー業務以外の保証業務 (Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information) (IFAC [2013] ISAE3000)
- 予測財務情報の検証 (The Examination of Prospective Financial Information) (IFAC [2013] ISAE3400)
- サービス組織の統制に関する保証業務 (Assurance Reports on Controls at a Service Organization) (IFAC [2013] ISAE3402)

さらに、日本公認会計士協会 (The Japanese Institute of Certified Public Accountants, JICPA) は次の4つの業務を提唱している (JICPA [2004] 2.(2))。

- 環境報告書の審査業務
- Trust サービス業務
- 環境マネジメントシステムの認証業務
- コンプライアンスの検証業務 (証券業の分別保管の法令順守に関する検証業務)

これらの業務は、いずれも財務諸表監査の監査人が実施するものであるが、過去の財務諸表に対する監査ではなく、財務諸表監査以外の検証業務、すなわち保証業務である。こうしたテーマからわかるように、今日の監査人による検証業務は、財務諸表に記載された財務情報の検証だけにとどまるのではなく、企業の行う業務そのものも対象としており、かなり内容が変化してきている。

4 経営者との討議と分析は、監査報告書の利用者がより適切に監査意見の形成過程を理解できるように、監査報告書の内容を詳細に記載すべきであるという最近の監査報告書の拡充の観点からも議論されている。この議論は、監査人が監査意見を形成するにあたって経営者で行った討議の内容とその結論、また財務諸表項目について分析を行った理由とその結果を詳細に監査報告書に記載すべきであるというものである。岸 [2013] を参照されたい。

こうしたなかで、わが国の財務諸表監査制度に取り入れられ、すでに財務諸表監査の一環として実施されている業務もある。たとえば、不正に対する監査、継続企業の前提についての監査、そして、内部統制に関する監査という3つの監査である。

これらの監査が財務諸表監査制度に取り入れられた理由は、これらの監査を財務諸表監査の対象に取り入れることによって、監査に対する利害関係者の期待に積極的に応え、これを通じて監査における期待ギャップ (expectation gap) の縮小を模索しようとしているからである。

監査における期待ギャップとは、財務諸表監査の概念ないしはその社会的意義について、監査人が考える監査と利害関係者が期待する監査との間に存在する乖離、およびそれによってもたらされる影響のことをいう。今日では、財務諸表監査のうち、とくに法定監査として実施されている監査をめぐってかなり大きな期待ギャップが存在しており、これは単に監査だけの問題にとどまらず大きな社会問題となっている。期待ギャップを縮小するためには、財務諸表監査について利害関係者を啓蒙する方策と、財務諸表監査の監査対象を拡大する方策がある⁵。上記の不正に対する監査、継続企業の前提についての監査、および内部統制に関する監査は、いずれも財務諸表監査の監査対象を拡大することによって期待ギャップを縮小しようとして財務諸表監査制度に取り入れられたものである。

(2) 継続企業の前提についての監査の重要性

継続企業の前提に関する監査人の意見は、今日、利害関係者がもっとも重要と考えている監査意見の1つであろう。二十数年前のバブル経済崩壊後に発生した金融機関や一般事業会社の相次ぐ破綻に際して、監査人が直前期の監査報告書において何ら指摘していなかったためにマスコミ等によって厳しい批判を受けた事実があった。また、なみはや銀行のように、監査人が当時の特記事項として継続企業の前提に言及した監査報告書を公表した⁶ものの、その直後に破綻した事件もあった。

もちろん、かつては、公認会計士の行う監査業務は財務諸表に記載された財務情報の適正性に関する意見表明が目的であって、継続企業の前提に関して意見を表明することは公認会計士の職務を逸脱するものであるとする厳しい見解⁷もあった。しかし、今日の期待ギャップに照らして考えてみた場合、監査人が継続企業の前提に関して意見を表明することは、期待ギャップの縮小のための1つの、そして重要な方策であることは間違いないことであろう。継続企業の前提は、利害関係者にしてみれば、自らの所有する株式が有効に自らの権利を表象する書類であるのかそれとも単なる紙片に過ぎなくなってしまうのかという、自らの権利・財産に関する事項なので、これに関して監査人が積極的に意見を述べることは、利害関係者の投資判断に資するものと考えられるからである。

5 この2つの方策の効果については、長吉〔2014〕pp.433-435を参照されたい。

6 なみはや銀行の平成11年3月期の監査報告書(平成11年6月29日付け)は、わが国ではじめて継続企業の前提について言及したものであった。なお、なみはや銀行は、この監査報告書を受領した後の8月7日に経営破綻した。

世界ではじめて継続企業の前提について言及した監査報告書は、アメリカのトランス・ワールド航空(当時)の1996年12月期の監査報告書(1997年3月24日付け)であった。

7 厳しい見解の詳細については、長吉〔2000〕pp.75-77を参照されたい。

第3節 継続企業の前提についての監査

(1) 継続企業の前提に関する監査のあり方

財務諸表監査の監査人は、今日では、被監査会社の事業継続能力、すなわち被監査会社が継続企業の前提を充足しているかどうかについて監査を行うことが求められている。企業会計審議会〔2002〕は、継続企業の前提についての監査のあり方を【図表1】のように示している。

【図表1】継続企業の前提に関する監査のあり方

継続企業の前提に関わる監査基準のあり方としては、監査人の責任はあくまでも二重責任の原則に裏付けられたものとしている。経営者は、財務諸表の作成に当たって継続企業の前提が成立しているかどうかを判断し、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況について、適切な開示を行わなければならない。したがって、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合においても、監査人の責任は、企業の事業継続能力そのものを認定し、企業の存続を保証することではなく、適切な開示が行われているか否かの判断、すなわち、会計処理や開示の適正性に関する意見表明の枠組みの中で対応することにある。

(出所) 企業会計審議会〔2002〕三六(2)。

企業会計審議会〔2002〕が示している継続企業の前提についての監査の特徴は、次のようにまとめることができる。

- ① 財務諸表監査におけるいわゆる二重責任の原則と同様に、継続企業の前提についての監査においても二重責任の原則が取り入れられていること。

財務諸表監査における二重責任の原則とは、従来は、財務諸表の作成およびその開示に関する責任は経営者が負い、当該財務諸表の適正性について表明した監査意見については監査人が責任を負うという、財務諸表をめぐる責任分担に関する原則で用いられていた。しかし、今日よくいわれる二重責任の原則は、ある情報を社会に提供する場合、最初に提供する者(first provider)は経営者でなければならない、監査人がfirst providerになってはならないとするものである。つまり、今日いわれる二重責任の原則は、情報を最初に社会に提供する者は誰かという論議で用いられており、財務諸表をめぐる責任分担の原則から、社会への情報提供の順番が変わってきている。

しかし、企業会計審議会〔2002〕は、経営者の開示責任と監査人の監査責任を明確に分けて規定しており、従来型の二重責任の原則を想定している。

- ② 企業会計審議会〔2002〕がいう二重責任の原則のうちの経営者の責任は、経営者は、財務諸表の作成にあたって継続企業の前提が成立しているかどうかを判断し、もし継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況が認められれば、これを財務諸表に適切に開示することである。

ここにおける経営者の開示責任は、①の従来型の二重責任の原則を前提としたうえで成り立つものである。

- ③ また、監査人の責任は、企業の事業継続能力そのものを認定し、企業の存続を保証することではなく、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況が認められる場合に、財務諸表においてこれらに関する適切な開示が行われているか否かの判断、すなわち、会計処理や開示の適正性に関する意見表明の枠組みのなかで対応することである。この監査人の責任も①の二重責任の原則を前提としたうえで成り立っている。

(2) 継続企業の前提に関する監査人の検討

しかしながら、企業会計審議会〔2002〕は、同時に、継続企業の前提に関して監査人が検討すべき内容について【図表2】のように示している。これは、監査人が検討する継続企業の前提に関するテーマについて、上記【図表1】とは異なる内容を規定するものである。そして、企業会計審議会〔2002〕は、【図表1】で示したテーマと【図表2】で示したテーマという内容の異なるテーマを企業会計審議会〔2002〕三6(2)という同一の条項のなかで示している。このため、継続企業の前提に関する監査の内容について混乱をもたらす結果となっている。

【図表2】継続企業の前提に関する監査人の検討

監査人による継続企業の前提に関する検討は、経営者による継続企業の前提に関する評価を踏まえて行われるものである。具体的には、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況の有無、合理的な期間（少なくとも決算日から1年間⁸）について経営者が行った評価、当該事象等を解消あるいは大幅に改善させるための経営者の対応及び経営計画について検討する。

（出所） 企業会計審議会〔2002〕三6(2)。

監査人が継続企業の前提そのものについて検討することは、経営者による当該企業の経営実態や資金調達能力にまで入り込んでその是非について検討することを意味している。このため、【図表2】で示した継続企業の前提についての監査は、次に示すとおり、従来の財務諸表監査とはかなり異なった内容の監査（森〔1992〕pp.14-16）をもたらすことになる。

- 【図表2】で示した監査は、従来の財務諸表監査の枠組みを超えて相当程度にまで被監査会社の経営実態に入り込んで、その内容を検討する監査であること。
- しかも、この監査は、経営者としての観点から被監査会社の経営に関する資料を分析して、その資金調達能力を踏まえたうえで事業継続能力を判断する監査となること。

このような継続企業の前提についての監査は、監査人が財務諸表に計上されている財務情報の適正

8 監査人が、経営者が行った評価および対応策について検討する期間は「合理的な期間」（監査基準・第三 実施基準三7）である。合理的な期間とは「少なくとも期末日の翌日から12か月間」（監基報570：12項）とか、「合理的な期間（少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間）」（監保報74号6項）と考えるべきであり、企業会計審議会〔2002〕が規定している「少なくとも決算日から1年間」という表現は誤りである。なお、これに関しては、当初、AICPA〔1981〕で示されていたため、これを紹介した大庭・油谷〔1996〕p.69でも同様に記述されていた（長吉〔1997〕p.7を参照されたい。）。企業会計審議会〔2002〕の規定もこれを踏襲したのであろう。

性を検証して、当該財務情報がどの程度一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（Generally Accepted Accounting Principles, GAAP）に準拠して作成されているかに関して意見を表明するという従来型の財務諸表監査ではない。少なくとも、財務諸表に記載された「財務情報のGAAPへの準拠性の検証」という意味での監査ではない。継続企業の前提についての監査は、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象または状況の有無の検証と、これらが認められた場合に当該事象または状況を解消あるいは大幅に改善させるための経営者の対応または経営計画の妥当性やその実行可能性を立証するという性格を有する監査である。

こうしたことから、継続企業の前提についての監査は、従来の財務諸表監査とはかなり性格が異なった監査を招来することになる。この監査においては、財務諸表に記載された財務情報のGAAPへの準拠性の検証はもちろん必要であるが、それ以上に、企業の実態に踏み込んだ監査が要求される。継続企業の前提についての監査は、企業そのものの現状や将来の展望についての検討または評価を行い、その前提となる経営者の思考や将来の予測について監査人が自ら意見を表明するというものである。その結果、この監査は従来の財務諸表監査とは異なって、検証対象が必ずしも財務情報ではない監査を創出していくことになる。すなわちこの監査は、財務諸表に記載された「財務情報のGAAPへの準拠性の検証」としての監査ではなく、「企業活動の妥当性の検証」という性格を有する監査となるのである。

こうしたことを踏まえて考えてみると、企業会計審議会〔2002〕三六（2）は、同一の条項のなかで、一方では、監査人が財務諸表に「適切な開示が行われているか否かの判断」を行うとし（【図表1】）、他方で同じ監査人が「経営者が行った評価、当該事象等を解消あるいは大幅に改善させるための経営者の対応及び経営計画について検討」（【図表2】）するとして、大きく内容の異なる2つの検討規定を設けている。前者はGAAPに基づく財務諸表の作成・表示に関する監査の問題であり、後者は継続企業の前提に基づく通常の財務諸表を作成してよいかどうかという、財務諸表の作成に関する実質判断に関する問題である。このように、企業会計審議会〔2002〕は、同一の条項のなかに内容の異なる2つの規定を設けているだけに、理解しにくいものとなっている。

以上の企業会計審議会〔2002〕の規定によれば、監査人が行う継続企業の前提についての監査は、通常の財務諸表項目の監査のように監査要点⁹を立証することを通じて監査意見表明の基礎を形成するものではなく、企業の事業継続能力の有無について判断し、監査意見を表明する監査となる。

なお、企業会計審議会は平成21年4月9日に監査基準を改訂して、継続企業の前提に関する監査手

9 通常の財務諸表項目の監査においては、アサーション・レベルの重要な虚偽表示のリスク（Risk of Material Misstatement, RMM）の有無を検証するために、監査対象（各勘定科目等）に監査手続を適用して監査証拠を入手し、これによって監査要点を立証する。この場合の監査要点は、経営者による財務諸表項目における各アサーションに対応したものである。しかしながら、継続企業の前提についての監査の場合には、監査対象はアサーション・レベルの重要な虚偽表示のリスクではなく、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクである。この場合、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクに対応する監査要点はない。こうしたことから、継続企業の前提についての監査の場合には、監査人は、一般に、監査要点を立証するのではなく、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示のリスクに対応する全般的な対応を採るとされている。監基報330：4項、A1項-A3項を参照されたい。

続の一部を修正した（企業会計審議会〔2009〕二1）。修正前の監査基準の規定と修正後の規定とを比較すると【図表3】のようになる（下線部は筆者による）。

【図表3】改訂監査基準における継続企業の前提に関する監査手続の一部修正

- 修正前の監査基準・第3 実施基準37
監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在すると判断した場合には、当該疑義に関して合理的な期間について経営者が行った評価、当該疑義を解消させるための対応及び経営計画等の合理性を検討しなければならない。
- 修正後の監査基準・第3 実施基準38
監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在すると判断した場合には、当該事象又は状況に関して合理的な期間について^①経営者が行った評価及び対応策について検討した上で、^②なお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かを確かめなければならない。

修正の内容は、監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在すると判断した場合に、継続企業の前提に関して経営者が行った評価と当該事象または状況に関する経営者の対応策について監査人が検討（下線部①）し、さらに、経営者が行った継続企業の前提に関する評価の手順を監査人が再確認する（下線部②）とされたことである。いわば修正前の規定における後半の検討が2つのステップに細分化されたものである。

（3）継続企業の前提についての監査人の検討における問題点

以上のとおり企業会計審議会〔2002〕は同一の条項のなかに内容の異なる規定を設けているが、さらに企業会計審議会〔2002〕の規定には、監査人が従来の監査において実施してきた「財務情報のGAAPへの準拠性の検証」と、新たに監査人に要求されてきている「企業活動の妥当性の検証」との間の接点に関する問題点がある。次のとおりである。

- 被監査会社に継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況が存在する場合、監査人は当該事象等を解消あるいは大幅に改善させるための経営者の対応および経営計画の合理性について検討しなければならないが、監査人が経営者の対応や経営計画の合理性を判断する規準は、GAAPではない。その理由は、経営者の対応や経営計画は被監査会社が行っている会計処理や財務諸表の作成・表示ではないからである。では企業会計審議会〔2002〕は、何をこの場合の判断規準にしようと考えているのであろうか。これに関して企業会計審議会〔2002〕は何も示しておらず、不明である。
- 監査人が経営者の対応や経営計画について検討する対象は、被監査会社の財務指標関係、財務活動関係、営業活動関係等（監保報74号4項、監基報570：A1項）であり、会計処理や財務諸表の作成・表示ではない。このような監査は、財務情報のGAAPへの準拠性を検証する監査ではないため財務諸表監査とは考えられないが、企業会計審議会〔2002〕はこれを財務諸表監査の一環と位置づけている。しかし企業会計審議会〔2002〕は、その理論的根拠を何も示していない。

- 企業会計審議会〔2002〕は、一方で、監査人は被監査会社の「会計処理や開示の適正性に関する意見表明」（【図表1】参照）を行うといい、他方で、監査人は被監査会社の「経営者の対応及び経営計画について検討する」（【図表2】参照）とし、いずれも財務諸表監査の一環と位置づけている。しかし企業会計審議会〔2002〕は、これら性格の異なる2つの監査の相互関係については何も示しておらず、不明である。

第4節 財務諸表監査における保証の範囲

（1）財務諸表監査の監査意見

財務諸表監査の目的は、監査人が被監査会社の財務諸表を検証して、当該財務諸表がGAAPに準拠して適正に表示しているかどうか（財務諸表の表示の適正性）について、監査人が自らの意見を表明することである（監査基準・第一 監査の目的）。このため監査人は、財務諸表の表示の適正性に関して意見を表明しなければならない（監査基準・第四 報告基準一1）。そして、監査人が表明する意見の内容は、「経営者の作成した財務諸表が、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについて」（報告基準一1）である。監査人は、こうして自ら実施した監査の結果を監査意見として社会に対して表明するのである。このことは、同時に、監査人が社会に対して被監査会社の財務諸表の信頼性を保証¹⁰することになる。

監査人が実施した監査の結果を意見として社会に対して表明し、財務諸表の信頼性を保証するためには、監査人は相応の根拠を形成しなければならない。この相応の根拠が意見表明の基礎とよばれるものである。監査人は、この意見表明の基礎を形成しようとして監査を実施する。そして、意見表明の基礎を形成できたときには監査意見を表明するが、監査範囲に何らかの制約があったため重要な監査手続を実施できなかったことにより意見表明の基礎を形成できなかったときには監査意見を表明できない。

監査人が表明する監査意見の種類は【図表4】のとおりである。

10 保証とは、「①大丈夫だ、確かだとうけあうこと。『人柄を一する』〔法〕保証債務を負担すること」（広辞苑第6版）である。監査論という保証は、このうちの①である。ただし、うけあうためには、うけあうための対象者が必要である。つまり、被監査会社の財務諸表の信頼性を誰に対してうけあうのかである。この場合は、監査人が社会（あるいは利害関係者）に対してうけあうのであるが、監査論の著者や論文ではこの点を明確に記述せずに、単に財務諸表の信頼性を保証するとしている記述が多い。

【図表4】監査人が表明する監査意見の種類

1. 監査人が監査意見を表明できる場合
 - ①無限定適正意見
 - ②（意見に関する）除外事項を付した限定付適正意見
2. 監査人が監査意見を表明できない場合
 - ③（監査範囲の制約に係る）除外事項を付した限定付適正意見
 - ④意見不表明¹¹

【図表4】の①、②および③は意見表明の基礎を形成できた場合であり、④は意見表明の基礎を形成できなかった場合である。また、②には不適正意見をふくむ（監基報705：2項）。

（2）継続企業の前提に関する監査意見

継続企業の前提に関する監査は「財務情報のGAAPへの準拠性の検証」ではないため、被監査会社の財務情報のGAAPへの準拠性に関する意見は表明されない。しかし、財務諸表の作成・表示の適正性に関する事項のうち、継続企業の前提に関する部分については監査意見が表明される。企業会計審議会〔2002〕は、監査人が表明する継続企業の前提に関する監査意見について、【図表5】のよう

【図表5】GCに関する監査意見

その結果、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象や状況が存在し、当該事象等の解消や大幅な改善に重要な不確実性が残るため、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合には、その疑義に関わる事項が財務諸表において適切に開示されていれば（他に除外すべき事項がない場合には）無限定適正意見を表明し、それらの開示が適切でなければ除外事項を付した限定付適正意見を表明するか又は不適正意見を表明する。なお、無限定適正意見を表明する場合には、監査報告書において、財務諸表が継続企業の前提に基づき作成されていることや当該重要な疑義の影響が財務諸表に反映されていないことなどを含め、当該重要な疑義に関する開示について情報を追記することになる。また、経営者が適切な評価を行わず、合理的な経営計画等が経営者から提示されない場合には、監査範囲の制約に相当することとなり、除外事項を付した限定付適正意見を表明するか又は意見を表明しない。ただし、事業の継続が困難であり継続企業の前提が成立していないことが一定の事実をもって明らかとなるときは不適正意見を表明することになる。

（出所）企業会計審議会〔2002〕三6（2）。

【図表5】で示されている監査人の意見表明の内容は、次のようにまとめることができる。

- ① 監査人が継続企業の前提について検討した結果、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合で、その疑義に関わる事項が財務諸表において適切に開示され、他に除外すべき事項がなければ、監査人は無限定適正意見を表明する。
- ② ①の場合には、さらに、監査報告書において、財務諸表が継続企業の前提に基づき作成されていることや当該重要な疑義の影響が財務諸表に反映されていないことなどをふくめ、監査人は当

11 今日では意見不表明も監査意見の1つであるとされている（監基報705：2項）。

該重要な疑義に関する開示について情報を追記する。

- ③ 監査人が継続企業の前提について検討した結果、継続企業の前提に関する開示が適切でなければ、監査人は除外事項を付した限定付適正意見を表明するかまたは不適正意見を表明する。
- ④ 経営者が適切な評価を行わず、合理的な経営計画等が経営者から提示されない場合には、監査範囲の制約に相当することとなり、監査人は除外事項を付した限定付適正意見を表明するかまたは意見を表明しない。
- ⑤ 事業の継続が困難であり継続企業の前提が成立していないことが一定の事実をもって明らかなき¹²は、監査人は不適正意見を表明する。

企業会計審議会は、【図表1】において、監査人の責任は、企業の事業継続能力そのものを認定し、企業の存続を保証することではなく、適切な開示が行われているか否かについて判断を行うことであるとしていたが、このことは上記①には該当する。しかし、上記②から⑤については【図表1】には規定されていない。また、上記②は追記情報であって監査意見ではない。追記情報は監査意見とは峻別されるべきものである（企業会計審議会〔2002〕三九（3））。ここにも同一の条項のなかに内容の異なる2つの規定が設けられている。

第5節 むすび

以上検討してきたとおり、企業会計審議会〔2002〕によって監査人が行う財務諸表監査に継続企業の前提についての監査が導入されたことにより、財務諸表監査そのものが変容してきた。従来の財務諸表監査は、財務諸表に記載された「財務情報のGAAPへの準拠性の検証」であったが、継続企業の前提についての監査はこのような監査ではなく、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象または状況の有無の検証と、これらが認められる場合に当該事象または状況を解消あるいは大幅に改善させるための経営者の対応または経営計画の妥当性を立証するという性格をもつ監査である。こうしたことから財務諸表監査は「企業活動の妥当性の検証」という性格も有する監査となった。

しかしながら、ここで注目すべきことは、企業会計審議会〔2002〕が、継続企業の前提に関する監査人の監査について内容の異なる2つの規定を設けていることである。これらの内容は本文で示したとおりであるが、今後継続企業の前提についての監査をより適切に実施するためには、企業会計審議会はこれら2つの規定の相互関係について十分に解明することが必要である。その理由は、今日社会問題となっている期待ギャップに照らして考えてみた場合、監査人が被監査会社の継続企業の前提に関して意見を述べることは、利害関係者の投資判断に資するものであり、したがって、こうした監査は期待ギャップ縮小のための重要な方策になることは間違いないと考えられるからである。

12 継続企業の前提が成立していないことが一定の事実をもって明らかなき例は監基報570：A25項で示されている。この例は、会社が事業の継続を希望したにもかかわらず裁判所その他によって却下された場合と、会社自身が事業の継続を断念した場合とに分けられる。なお、IFAC〔2013〕A25項にも同様の規定があるが、監基報570：A25項で示されているような具体的な例はない。

継続企業の前提についての監査のような「企業活動の妥当性の検証」という性格を有する監査は、利害関係者が監査制度に期待しているものであるだけに、今後ますます増えていくと考えられる。そしてこれにより、財務諸表監査がより利害関係者の投資判断に資する監査となり、社会的に幅広い監査・保証業務へと展開していくことと思われる。

【引用文献】

- AICPA[1981]: AICPA, *Statements on Auditing Standards No.34, The Auditor's Considerations When a Question Arises About an Entity's Continued Existence*, March 1981, AICPA
- AICPA[1988]: AICPA, *Statements on Auditing Standards No.59, The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern*, April 1988, AICPA
- AICPA[2013]: AICPA, *Statements on Standards for Attestation Engagements*, June 1 2013, AICPA
- IFAC[2013]: IFAC, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2013 Edition*, IFAC
- JICPA[2004]: 日本公認会計士協会保証業務フレームワーク検討プロジェクトチーム報告書「公認会計士が行う保証業務に関するフレームワーク(試案)」、『JICPA ジャーナル』No590 (2004年9月)
- 大庭・油谷[1996]: 大庭四志次・油谷成恒「継続企業の前提が疑わしい場合の監査報告書上の取扱い」、『JICPA ジャーナル』No488 (1996年3月)
- 監基報330: 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書330「評価したリスクに対応する監査人の手続」、平成25年6月17日
- 監基報570: 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書570「継続企業」、平成23年12月22日
- 監基報705: 日本公認会計士協会監査基準委員会報告書705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」、平成23年12月22日改正
- 監保報74号: 日本公認会計士協会監査・保証実務委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」、平成21年4月21日改正
- 企業会計審議会[2002]: 企業会計審議会「監査基準の改訂について」、平成14年1月25日
- 企業会計審議会[2009]: 企業会計審議会「監査基準の改訂について」、平成21年4月9日
- 岸[2013]: 岸牧人「IAASBの動向」、『監査報告モデルに関する研究－最終報告－』、日本監査研究学会課題別研究部会報告(非売品)、pp.69-101、2013年
- 長吉[1997]: 「監査業務の品質管理－ゴーイング・コンサーン、リスク・アプローチの観点から－」、『第18回日本公認会計士協会研究大会研究発表論文集』(非売品)、1997年、pp.3-16、日本公認会計士協会、平成9年
- 長吉[2000]: 長吉眞一『財務諸表監査の構造分析』、中央経済社、平成12年

長吉〔2013〕：長吉眞一『監査意見形成の構造と分析』、中央経済社、平成25年

長吉〔2014〕：長吉眞一『監査基準論（第3版）』、中央経済社、平成26年

森〔1992〕：森實『リスク指向監査論』、税務経理協会、平成4年